

Audience publique du 5 octobre 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ... (D)
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg Y
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24848 du rôle et déposée le 25 septembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à D-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis à son égard le 16 janvier 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg Y ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 décembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marc-François Daubenfeld, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Suite au dépôt en date du 8 mars 2007 par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, le bureau d'imposition Luxembourg Y de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », lui communiqua, par lettre du 14 décembre 2007, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les points par rapport auxquels il envisageait de s'écarter de la déclaration d'impôt, tout en invitant Monsieur ... à présenter ses observations ou objections éventuelles pour le 28 décembre 2007 au plus tard.

Ces points sont libellés comme suit :

« Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit »
Die von Ihnen angegebenen Werbungskosten können aus folgenden Gründen nicht angenommen werden :

- *Die Kosten für den Studiengang an der FH Mainz, den “Bilanzbuchhalter-Lehrgang” in Frankfurt, sowie sämtliche damit verbundenen Kosten (Fachliteratur, Verpflegungskosten, Parkgebühren, Fahrtkosten, usw.) können nicht geltend gemacht werden da es sich um eine Ausbildung und nicht um eine Fortbildung gemäss Art. 105 ESTG. handelt.*
- *Des Weiteren ist ein Computer nur absetzbar wenn Sie eine entsprechende Bescheinigung Ihres Arbeitgebers vorlegen können aus welcher hervorgeht dass Sie verpflichtet sind von zu Hause aus für Ihren Arbeitgeber zu arbeiten.*

Es wird demnach der Pauschbetrag für Werbungskosten von 540 Euro pro Steuerjahr in Betracht gezogen ».

Par lettre du 17 décembre 2007, Monsieur ... soumit ses observations au bureau d'imposition qui, le 16 janvier 2008, émit à son égard un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006, dans lequel il précisa que l'imposition avait eu lieu conformément à sa prédite lettre du 14 décembre 2007.

Contre ce bulletin Monsieur ... introduisit, par courrier daté du 26 février 2008, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation n'ayant pas fait l'objet d'une décision directoriale dans le délai de six mois, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2008, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin d'impôt précité du 16 janvier 2008.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 16 janvier 2008, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur estime que c'est à tort que le bureau d'imposition a refusé la déduction de certaines dépenses qu'il a déclarées à titre de frais d'obtention dans la catégorie de revenus provenant d'une occupation salariée pour l'année 2006. Il s'agit en l'occurrence de dépenses d'un montant de 17.422,85 euros ayant trait à des études en économie et en gestion, des dépenses d'un montant de 2.815,25 euros relatives à la participation à un séminaire en comptabilité, des dépenses diverses d'un montant de 3.180,19 euros et enfin des cotisations d'un montant de 672 euros versées à une caisse d'épargne-logement.

En ce qui concerne tout d'abord les dépenses d'un montant total de 17.422,85 euros que le demandeur allègue avoir exposées en relation avec des études en économie suivies à l'école supérieure spécialisée (*Fachhochschule*) à Mainz, le demandeur fait valoir que, contrairement à ce qui a été retenu par le bureau d'imposition, il ne s'agirait pas de frais de formation professionnelle non déductibles, mais de frais de perfectionnement professionnel

qui seraient déductibles. Il souligne que cette distinction entre frais de formation professionnelle et frais de perfectionnement professionnel serait une création jurisprudentielle. S'il admet que les frais correspondants à des études initiales (*Erststudium*) doivent être considérés comme des frais mixtes et ne sont partant pas déductibles, il estime toutefois, en se référant à une décision directoriale C 9200 du 11 mars 1999, qu'il y aurait lieu d'admettre la déduction au titre de frais de perfectionnement professionnel, dès lors que les dépenses exposées sont en relation étroite avec un métier ou une profession déjà exercée, et qu'elles sont exposées afin de rester au courant des évolutions dans la branche dans laquelle on travaille, respectivement afin de maintenir ou de renforcer sa position auprès de son employeur actuel par l'acquisition de connaissances supplémentaires afin de faire face aux changements constants du monde professionnel dans lequel on évolue.

A cet égard, il explique qu'il aurait accompli avec succès sa formation professionnelle de banquier en 1999 (*Bankkaufmann*), qu'il aurait commencé à travailler comme banquier en 1999 et qu'en 2002, il aurait entamé des études en économie à l'université de Mainz, tout en travaillant parallèlement en tant que banquier auprès de la Deutsche Bank à Francfort. Puis, en 2005, il aurait postulé un poste de « *senior controller* » auprès de la société WestLB International S.A. Luxembourg, qui l'aurait embauché sous la condition de terminer ses études en économie avec succès. Il aurait ainsi travaillé pour la WestLB International S.A. Luxembourg tout en continuant ses études à l'université de Mainz où il aurait obtenu son diplôme de sciences économiques (*Betriebswirt*) en 2007.

Le demandeur reproche ainsi au bureau d'imposition d'avoir retenu que les études à l'université de Mainz avaient le caractère d'une formation initiale. Il précise que ce ne serait qu'après avoir terminé sa formation de banquier qu'il aurait commencé ses études d'économie. Il estime dès lors que comme ces deux formations sont distinctes, mais relèvent toutes les deux du domaine de l'économie, et comme il aurait commencé ses études d'économie après sa formation de banquier, ses études à l'université de Mainz ne pourraient pas être considérées comme une formation initiale. D'ailleurs, la jurisprudence fiscale allemande aurait abandonné la règle stricte suivant laquelle une formation initiale correspondrait automatiquement à des frais de formation non déductibles, le caractère initial ou non des études n'étant plus considéré comme étant décisif. Il invoque ainsi une décision du *Bundesfinanzhof* du 17 décembre 2002 qui aurait retenu que les frais liés à des études initiales faites parallèlement à une activité professionnelle pouvaient constituer des frais d'obtention, s'il existait un lien de causalité entre les frais afférents et la profession. Il ajoute que le *Bundesfinanzhof*, dans un arrêt du 27 mai 2003, serait allé encore plus loin en admettant la déductibilité de frais liés à des études antérieures à une profession, s'ils présentaient un lien avec cette profession. Il ajoute que l'administration fiscale allemande aurait admis la déduction des frais relatifs aux études suivies à l'université de Mainz pour les années 2002 à 2005.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement relève tout d'abord que les frais d'obtention déclarés à hauteur de 17.422,85 euros se composeraient presque entièrement de frais de route dont la preuve de la prise en charge par le demandeur ne serait pas rapportée. Il conteste par ailleurs ce montant qu'il estime surfait.

Il soutient ensuite que la notion de perfectionnement professionnel impliquerait que les études aient été entreprises dans le but de compléter et d'approfondir des connaissances acquises dans le cadre d'une formation initiale ayant permis au contribuable d'accéder à une profession ou une carrière, mais qu'elle n'engloberait pas le fait de parfaire des connaissances

qui font défaut *ab initio*. En ce qui concerne le cas d'espèce, le délégué du gouvernement soutient que le demandeur aurait obtenu en 1999 son certificat d'employé de banque (*Bankkaufmann*) qui pourrait être regardé comme étant l'équivalent du certificat de fin d'études secondaires luxembourgeois et qu'il aurait commencé à travailler auprès de la Deutsche Bank à Francfort comme employé de banque dans une carrière qu'il suppose, à défaut de contrat de travail afférent, comme étant moyenne. En 2002, l'intéressé se serait inscrit à l'université de Mainz où il aurait obtenu son diplôme universitaire en sciences économiques (*Diplom-Betriebswirt*) en 2007. En 2005, le demandeur aurait été embauché par la WestLB International S.A. à Luxembourg comme *senior controller* à un poste relevant de la carrière supérieure et pour lequel il serait allégué que l'accomplissement des études en économie aurait été une condition de l'engagement.

Le délégué du gouvernement en déduit que le demandeur aurait accompli un premier cycle d'études universitaires (*Erststudium*) qui lui aurait permis, non pas de fortifier la position qu'il détenait auparavant et d'accomplir plus aisément son travail à la suite de l'acquisition de connaissances plus approfondies en rapport avec cette activité, mais de changer de carrière, non seulement auprès du même employeur, mais auprès d'un nouvel employeur, se traduisant par un changement fondamental de la profession antérieurement exercée. Ces études ne se situeraient partant pas dans le prolongement d'une formation initiale, mais elles auraient permis au demandeur d'accéder à une nouvelle carrière professionnelle. Il s'agirait partant de frais de formation professionnelle non déductibles. Il fait valoir qu'en décider autrement reviendrait à violer le principe d'égalité devant l'impôt en ce qu'un salarié accomplissant des études universitaires pourrait déduire les frais afférents, tandis qu'un non-salarié accomplissant les mêmes études se verrait dans l'impossibilité d'en demander la déduction.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) dispose que : « *Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et le point 4 dudit article précise que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* ».

L'article 12 LIR dispose encore que : « *Sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées:*

1. *les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...)* ».

Les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* ») englobent toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou le changement de profession et rentrent dans le cadre des dépenses mixtes au sens de l'article 12 n° 1 LIR précité et ne sont dès lors pas déductibles.

Ils se distinguent des frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le contribuable pour actualiser ses connaissances professionnelles, afin de mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa

situation professionnelle qui s'ensuivent impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée. Au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du contribuable, les frais de perfectionnement professionnel rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Cette notion de perfectionnement professionnel ne doit cependant pas être interprétée avec une rigueur excessive, étant donné que les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondent à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général (cf. *Herrmann, Heuer, Raupach, EStG-Kommentar*, § 9, *Anm. 270* et références de jurisprudence y citées).

En l'espèce, il ressort des pièces et renseignements soumis au tribunal que le demandeur a accompli avec succès sa formation comme employé de banque (*Bankkaufmann*) en date du 29 janvier 1999 et qu'il a ensuite commencé à travailler en cette qualité. Puis, en 2002, le demandeur a entamé des études en sciences économiques appliquées à la *Fachhochschule Mainz*, études universitaires qu'il a terminées avec succès le 9 juin 2007 en obtenant son diplôme de *Diplom-Betriebswirt (FH)*. D'après les affirmations du demandeur, il a postulé en 2005 un poste de *senior controller* auprès de la société WestLB International S.A. à Luxembourg et il a été engagé en cette qualité à compter du 1^{er} janvier 2006. Il se dégage de la description du poste de *senior controller* versée en cause qu'un diplôme en sciences économiques était notamment requis comme condition de qualification. Il ressort en outre des pièces produites qu'en date du 26 octobre 2006, un contrat de coopération a été signé entre l'employeur du demandeur, la société WestLB International S.A. Luxembourg, et la *Fachhochschule Mainz* afin de permettre au demandeur de poursuivre ses études parallèlement à son travail durant les semestres d'hiver et d'été 2006/2007.

Il convient tout d'abord de retenir que c'est le diplôme de *Bankkaufmann*, qui constitue le diplôme de fin d'études secondaires, respectivement postsecondaires, qui a permis au demandeur d'accéder au marché de travail dans la carrière moyenne, étant relevé qu'il n'est pas contesté en cause que le demandeur a travaillé comme employé de banque auprès d'une banque en Allemagne de 1999 à 2005.

Le demandeur a ensuite fait des études durant cinq ans parallèlement à son activité professionnelle en tant qu'employé de banque et il a obtenu le diplôme de *Diplom-Betriebswirt (FH)* à la *Fachhochschule Mainz* en 2007, l'équivalent d'un diplôme universitaire.

S'il est certes vrai que cette formation présente un lien avec la profession du demandeur, alors qu'elle se situe dans le prolongement de sa formation de *Bankkaufmann*, et qu'elle s'inscrit dans la même branche professionnelle que celle dans laquelle le demandeur était déjà engagé professionnellement, à savoir le secteur bancaire, il n'empêche que cette formation constitue une formation autonome nouvelle et qu'elle a permis au demandeur de changer de profession et d'accéder à une carrière supérieure avec un poste à responsabilité supérieure.

Au vu de ces éléments, les frais litigieux ne constituent pas des frais de perfectionnement professionnel déductibles, mais des frais de formation professionnelle proprement dits et partant non déductibles. Le recours du demandeur en ce qu'il tend à l'admission de la déduction de frais de perfectionnement professionnel d'un montant de 17.422,85 euros laisse partant d'être fondé.

En deuxième lieu, le demandeur conteste le refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction de frais d'un montant de 2.815,25 euros qu'il allègue avoir exposés en relation avec un séminaire en comptabilité (« *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* ») auquel il a participé à Francfort. Il explique que l'une des conditions pour pouvoir participer à ce séminaire aurait été l'accomplissement avec succès d'une formation initiale, en l'occurrence celle de banquier, de sorte que la participation à ce séminaire ne pourrait pas être regardée dans son chef comme une formation initiale. Il précise encore qu'il s'agirait d'un perfectionnement en comptabilité qui serait l'un de ses domaines de travail, en renvoyant à cet égard au descriptif de son travail qu'il a versé à l'appui de son recours.

Le délégué du gouvernement rétorque que ces frais devraient être regardés comme des frais mixtes, tombant sous le principe de l'interdiction de ventilation, et ne seraient dès lors pas déductibles. En outre, le demandeur resterait en défaut de prouver une quelconque relation avec sa profession de *senior controller* dont l'objet ne serait pas précisé. Il conteste par ailleurs le montant, faute de preuve, quant à sa prise en charge par le demandeur.

Il ressort des pièces et renseignements soumis au tribunal, et notamment de la description du poste de *senior controller* et d'une attestation de la société WestLB du 31 mai 2008, que le travail du demandeur auprès de la société WestLB International Luxembourg S.A. consistait dans l'établissement des comptes mensuels et annuels, des déclarations fiscales, du management reporting et des budgets.

S'agissant du séminaire, à savoir un « *Bilanzbuchhalter-Lehrgang* » à la Steuerfachschule Dr. Endriss à Francfort, celui-ci a porté notamment sur des matières de droit fiscal et de comptabilité et est partant en relation directe avec le travail qu'occupait le demandeur auprès de la société WestLB International S.A. Luxembourg et était partant susceptible de lui bénéficier dans ses activités au sein de ladite société par des connaissances professionnelles améliorées. Il s'ensuit que cette formation doit être considérée comme trouvant sa cause dans la profession du demandeur, en l'absence d'un quelconque indice d'un lien avec sa vie privée.

Par voie de conséquence, il y a lieu d'admettre le principe de la déductibilité des frais de formation afférents comme frais de perfectionnement professionnel déductibles à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée.

Quant aux dépenses effectivement engagées en relation avec la participation à ce séminaire, le demandeur réclame la déduction de ses revenus de frais de déplacement consistant en 12 déplacements en voiture privée pour se rendre de son domicile à Trèves à Francfort au cours de l'année 2006 d'un montant de 2.332,80 euros (486 km x 0,40 euros x 12), des frais de parking de 32 euros, des frais d'achat d'ouvrages techniques d'un montant de 166 euros, des frais de repas de 144 euros et des frais d'internet de 140,45 euros.

En ce qui concerne les frais de déplacement d'un montant de 2.364,80, y compris les frais de parking de 32 euros, ces frais ressortent à suffisance des pièces versées au dossier et ne semblent pas non plus exagérés, de sorte qu'il y a lieu d'en admettre tant le principe que le quantum. Il en va de même des frais d'achat d'ouvrages techniques d'un montant de 166 euros dont l'usage à des fins professionnelles ne fait aucun doute et dont le paiement est confirmé par une facture figurant parmi les pièces du dossier fiscal. Quant aux frais d'internet, ce sont des dépenses à caractère mixte, pour lesquelles une ventilation n'est pas possible, de

sorte qu'il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Il en va de même des frais de repas déclarés à hauteur de 144 euros, étant donné qu'il s'agit de dépenses privées non déductibles.

Il résulte des développements qui précèdent que le bulletin d'impôt déferé encourt la réformation en ce sens que les frais de participation au séminaire de comptabilité organisé par la Steuer-Fachschule Dr. Endriss de Francfort constituent à concurrence de 2.530,80 euros (2.332,80 euros + 32 euros + 166 euros) des frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

En troisième lieu, le demandeur fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération des dépenses diverses d'un montant total de 3.180,19 euros à titre de frais d'obtention déductibles. Il explique qu'il aurait eu besoin d'un ordinateur dans le cadre de ses études faites à Mainz et à Francfort, et notamment pour la rédaction de son mémoire, tout en précisant que le séminaire à Francfort aurait été basé sur l'internet.

Le délégué du gouvernement rétorque que ces frais divers dont le demandeur réclame la déduction à titre de frais d'obtention seraient à qualifier de frais soit à caractère strictement privé, soit à caractère mixte, et ne seraient dès lors pas déductibles. Il estime que les frais relatifs à une soi-disant littérature professionnelle serviraient uniquement à la culture générale du demandeur et ne seraient partant pas déductibles. En ce qui concerne les frais d'un ordinateur portable, tout comme les frais d'utilisation d'un ordinateur, ceux-ci ne seraient pareillement pas déductibles, étant donné que le demandeur resterait en défaut de rapporter la preuve de son utilisation à des fins exclusivement professionnelles.

Il ressort des pièces du dossier fiscal que le demandeur a indiqué dans sa déclaration fiscale au titre de l'année 2006 des frais d'obtention divers d'un montant total de 3.180,19 euros, se composant de frais de postulation de 600 euros, de l'amortissement d'un ordinateur personnel s'élevant à 325,40 euros, des frais d'achat de livres à usage professionnel de 1.255,25 euros, de frais de tenue de compte de 16 euros et de frais divers de 983,54 euros.

En ce qui concerne les frais de postulation, le demandeur fait valoir un montant de 600 euros (12 postulations à 50 euros) correspondant à 12 demandes d'emploi. Il convient toutefois de relever que ces postulations, que ce soit par le biais d'agences de placement ou directement, par l'envoi de demandes écrites, sont des dépenses, qui outre de ne pas être documentées, sont exposées à la fois dans un but professionnel et dans un but personnel, de manière à constituer des dépenses mixtes non déductibles.

S'agissant de l'amortissement de l'ordinateur personnel de 325,40 euros que le demandeur entend déduire de ses revenus à partir du mois de juin 2006, il soutient que l'achat de cet ordinateur portable aurait été rendu nécessaire par ses études en économie et sa participation au séminaire en comptabilité. Or, dans la mesure où un usage à des fins privées de l'ordinateur en question ne peut pas être exclu, il convient de retenir qu'il s'agit d'une dépense mixte et partant d'une dépense non déductible. Pour les mêmes raisons, la demande du contribuable tendant à faire admettre la déduction des frais d'achat d'équipements informatiques et de frais d'utilisation de l'internet d'un montant total de 983,54 est refusée, ces frais correspondant à des dépenses mixtes.

Quant aux frais d'achat de documentation et d'ouvrages techniques d'un montant de 1.255,25 euros, il se dégage des pièces du dossier fiscal que ces frais sont composés, d'une part, par des frais d'abonnement aux journaux *Financial Times* et *Frankfurter Allgemeine*

Zeitung et, d'autre part, par des frais d'achat d'ouvrages en matière fiscale et comptable. Si la nécessité professionnelle de l'achat de ces derniers ouvrages est justifiée à suffisance de droit, il n'en va pas de même de l'abonnement à des journaux d'intérêt général. En effet, le demandeur n'a pas établi que ces abonnements servent sinon exclusivement alors du moins de façon largement prépondérante à des fins professionnelles. Concernant les frais d'achat d'ouvrages spécialisés, force est de constater que le demandeur ne justifie pas du paiement des factures afférentes, hormis celle de l'entreprise de vente par internet *bol.de* du 27 janvier 2006 d'un montant de 173,40 euros. Il y a lieu, par suite, de diminuer du montant de 173,40 euros la base d'imposition de Monsieur ... dans la catégorie des frais d'obtention.

En ce qui concerne les frais de gestion de compte de 16 euros, dont se prévaut le demandeur, force est de constater que le paiement de cette dépense n'est pas établi, de sorte que la déduction de ces frais ne saurait être admise.

En dernier lieu, le demandeur reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte d'un montant de 672 euros à titre de cotisations versées à une caisse d'épargne-logement.

Le délégué du gouvernement fait valoir que ce ne serait que dans le cadre de la présente instance que le demandeur aurait versé une copie du contrat d'épargne-logement qui documenterait le paiement d'un montant de 672 euros, de sorte que, les conditions légales étant par ailleurs remplies, rien ne s'opposerait à ce que la différence entre le montant de 672 euros et le montant de 98 euros retenu par le bureau d'imposition, à savoir le montant de 574 euros, soit accordé au demandeur à titre de dépenses spéciales dans la rubrique des cotisations versées à une caisse d'épargne-logement.

Aux termes de l'art. 111. al. 1^{er}, litt. c) LIR sont déductibles comme dépenses spéciales « *les cotisations versées à des caisses d'épargne-logement agréées au Grand-Duché de Luxembourg ou dans un autre des Etats membres de l'Union Européenne en vertu d'un contrat d'épargne-logement (...)* ».

En l'espèce, il ressort d'une copie d'un extrait de compte de l'année 2006, daté du 18 janvier 2007, relatif à un contrat d'épargne-logement souscrit par le demandeur auprès de la caisse d'épargne-logement allemande *Deutscher Ring*, qu'un montant de 672 euros a été effectivement versé au titre de l'année 2006.

L'administration ayant également admis en cours d'instance que ce montant est intégralement déductible à hauteur de 672 euros, il y a lieu de déclarer ladite somme exposée de 672 euros déductible du revenu imposable de l'année 2006 à titre de dépense spéciale. Le total des dépenses spéciales déductibles des revenus d'une occupation salariée pour l'année 2006 est dès lors majoré pour s'élever à $11.176,62 + 574 (672-98) = 11.750,62$ euros.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement fondé et que le bulletin d'impôt déferé encourt la réformation en ce sens que les frais de participation à un séminaire en comptabilité à Francfort à concurrence de 2.530,80 euros et les frais d'achat d'ouvrages techniques de 173,40 euros constituent des frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus d'une occupation salariée pour l'année 2006, d'une part, et que le montant des dépenses spéciales de 11.176,62 euros est porté à 11.750,62 euros, d'autre part.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006 du 16 janvier 2008, dit que les frais de participation à un séminaire en comptabilité à Francfort d'un montant de 2.530,80 euros et les frais d'achat d'ouvrages techniques d'un montant de 173,40 euros constituent des frais d'obtention déductibles dans le cadre des revenus d'une occupation salariée au titre de l'année 2006 et que le montant des dépenses spéciales de 11.176,62 euros est à porter à 11.750,62 euros ;

rejette le recours pour le surplus ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 5 octobre 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler